

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 29602C

Inscrit le 13 décembre 2011

Audience publique du 29 mars 2012

**Appel formé par
la société à responsabilité limitée, ...,
contre
un jugement du tribunal administratif du 3 novembre 2011 (n° 27431 du rôle)
dans un litige l'opposant à des bulletins d'impôt émis par le bureau
d'imposition Sociétés 5
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités, d'impôt commercial
communal et d'impôt sur la fortune**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 29602C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 13 décembre 2011 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée s.à r.l., établie et ayant son siège social à ..., représentée par ses organes légaux, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 3 novembre 2011, l'ayant débouté de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2004 à 2007, des bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2004 à 2007 et des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2004 à 2007, tous émis le 25 novembre 2009 par le bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 28 décembre 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 30 janvier 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société à responsabilité limitée s.à r.l. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 mars 2012.

Le 10 novembre 2009, le service de révision de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *service de révision* », émit à la demande du préposé du bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », un rapport sur la vérification des livres et documents comptables de la société à responsabilité limitée s.à r.l., désignée ci-après par la « *société* ... », portant sur les exercices 2003 à 2007 inclus et aboutissant à la conclusion que les bénéfices déclarés du chef de ces exercices devraient être redressés sur plusieurs points et que des distributions cachées de bénéfices de 50.375,04 € pour l'année 2006 et de 90.665,83 € pour l'année 2007 devraient être mises en compte.

En date du 25 novembre 2009, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années 2004 à 2007, les bulletins de l'impôt sur la fortune concernant les années 2004 à 2007 et les bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 2004 à 2007.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2005 renseigne que « *l'imposition est basée sur le rapport du service de révision* », tandis que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2006 et 2007 font de plus état de distributions cachées de bénéfices et indiquent à titre d'explication : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux* ».

Le 17 février 2010, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins de l'impôt précités auprès du directeur de l'administration des Contributions directes. Ladite réclamation étant restée sans réponse, la société ... fit introduire auprès du tribunal administratif, en date du 29 octobre 2010, un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités concernant les années 2004 à 2007, des bulletins de l'impôt sur la fortune concernant les années 2004 à 2007 et des bulletins de l'impôt commercial communal concernant les années 2004 à 2007.

Par jugement du 3 novembre 2011, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, le rejeta néanmoins comme non justifié, retint qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la société ... aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 13 décembre 2011, la société ... a fait relever appel de ce jugement du 3 novembre 2011.

A titre principal, la société ..., constatant que le rapport de révision du 10 novembre 2009, établi suite à la demande du bureau d'imposition par le service de révision, se fonde sur les §§ 169 (2), 193 et 206 (1) AO pour soutenir que ces dispositions prévoiraient certes la possibilité de vérifications sur place par le bureau d'imposition lui-même ou par des agents de contrôle qui devraient lui être subordonnés, mais que le service de révision serait indépendant des bureaux d'imposition et ferait partie intégrante de la direction de l'administration des Contributions directes, de sorte qu'il pourrait se voir déléguer uniquement par le directeur la fonction de contrôle des bureaux d'imposition. L'appelante en déduit que le bureau d'imposition n'aurait pas pu opérer une délégation de sa compétence de procéder à des vérifications sur place au bénéfice du service de révision qui aurait partant été incompétent pour procéder aux vérifications à la base de son rapport du 10 novembre 2009

qui serait ainsi illégal. Dans la mesure où les bulletins critiqués seraient motivés en large partie par le contenu dudit rapport qui serait ainsi indivisible des premiers, l'illégalité du rapport devrait entraîner l'illégalité des bulletins critiqués.

Le délégué du gouvernement soulève le moyen d'irrecevabilité tiré de ce que cette argumentation de l'appelante fondée sur la nullité du rapport de révision aurait été développée pour la première fois en seconde instance et qu'elle devrait partant être qualifiée de demande nouvelle en appel qui serait prohibée par l'article 41 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives. Il fait valoir que la demande nouvelle en appel serait définie comme celle qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les parties au procès et qu'en l'espèce, la requête introductive de première instance aurait eu pour seul objet la réformation, sinon l'annulation des bulletins d'impôt du 25 novembre 2009, de manière que la contestation élevée en seconde instance directement contre le rapport de révision du 10 novembre 2009 devrait être qualifiée de demande nouvelle en appel non admissible au vœu de l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999. Le représentant étatique ajoute que l'appelante, en limitant dans sa réclamation ses contestations à certains points du rapport de révision, aurait déjà nécessairement accepté ledit rapport pour le surplus, y compris sa régularité quant à la forme.

Si le délégué du gouvernement a énoncé à juste titre qu'on entend par demande nouvelle en appel la demande qui diffère de celle contenue dans la requête introductive de première instance par son objet, par sa cause ou par les personnes entre qui elle est engagée, tandis que par moyen nouveau, on entend la raison de droit ou de fait invoquée pour la première fois par devant la Cour à l'appui d'une prétention (Cour adm. 28 avril 2011, n° 27626C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu), c'est cependant à juste titre que l'appelante argue que son argumentation relative à la nullité du rapport de révision s'analyse en un moyen nouveau et non pas en une demande nouvelle. En effet, tel que précisée ci-avant, cette argumentation ne tend pas à obtenir l'annulation du rapport de révision du 10 novembre 2009 en tant qu'acte séparé des bulletins d'impôt du 25 novembre 2009, mais un moyen supplémentaire à l'appui de sa demande de réformation, sinon d'annulation de ces derniers bulletins en soutenant que le prétendu vice d'incompétence de l'auteur du rapport de révision devrait rejaillir sur la légalité des bulletins.

Par voie de conséquence, l'argumentation principale de l'appelante ne rentre pas dans le champ de la prohibition des demandes nouvelles en appel prévue par l'article 41 (2) de la loi prévisée du 21 juin 1999 et l'appel est partant recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Concernant le fond du moyen principal de l'appelante, il est vrai que le § 206 (1) AO dispose en sa première phrase que « *die Finanzämter können Sachverständige zuziehen oder Prüfungsbeamte, die ihnen zugeordnet sind, verwenden* ».

Cependant, le verbe « *zuordnen* » est à traduire en français par les verbes « *affecter* » ou « *assigner* », lesquels n'expriment pas une idée de subordination et si celle-ci avait été dans l'intention des auteurs de l'AO, elle aurait dû trouver son expression dans l'utilisation du terme « *untergeordnet* ». Il s'ensuit que le § 206 (1) première phrase ne peut pas être interprété comme imposant formellement que les fonctionnaires chargés par le bureau d'imposition compétent d'effectuer un contrôle sur place auprès d'un contribuable doivent être hiérarchiquement subordonnés à ce bureau d'imposition.

En outre, l'AO doit être appliquée en tenant compte de la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes. Or, celle-ci

prévoit en son article 2 (2) un service de révision en tant que service autonome à côté de la direction et des services d'imposition et de recette et elle définit en son article 7 le cadre de personnel du service de révision et précise que celui-ci est « *compétent pour toute l'étendue du pays* ». L'existence d'une division « 7. révisions » au sein de la direction, conformément au règlement grand-ducal modifié du 6 novembre 2009 fixant l'organisation de l'administration des Contributions directes, pris en exécution de ladite loi du 17 avril 1964, n'affecte pas l'existence du service de révision qui représente, au vœu de l'article 7 de la loi prévisée du 17 avril 1964, un ensemble de fonctionnaires ayant plus spécifiquement pour mission d'exécuter des contrôles sur place sur demande des bureaux d'imposition compétents.

Par voie de conséquence, l'exécution d'un contrôle sur place par un fonctionnaire du service de révision auprès de l'appelante sur demande du bureau d'imposition compétent et l'établissement, par ledit fonctionnaire, d'un rapport qui est transmis au bureau d'imposition pour servir de base à l'imposition doivent être considérés comme rentrant dans l'accomplissement d'un contrôle prévu par le § 162 (9) AO par un fonctionnaire de l'administration des Contributions valablement chargé de cette mission en ce qu'il relève du service plus spécialement prévu pour l'exécution des révisions conformément à l'article 7 de la loi prévisée du 17 avril 1964, de manière qu'il doit également être considéré comme « *zugeordneter Prüfungsbeamter* » au sens du § 206 (1) AO.

Cette conclusion ne se trouve pas énervée par l'argumentation de l'appelante relative à la prétendue intégration du service de révision à la direction de l'administration des Contributions directes et à la faculté pour lui de se voir déléguer par le directeur la fonction de contrôle des bureaux d'imposition, étant donné qu'elle procède d'une confusion entre la division « 7. révisions » de la direction et le service de révision, la jurisprudence invoquée à l'appui de cette argumentation étant précisément relative à une hypothèse où le directeur avait chargé des fonctionnaires de ladite division, sous son ancienne dénomination, de la mission de vérifier l'exécution de sa tâche par un bureau d'imposition déterminé.

Il s'ensuit que le moyen principal de l'appelante laisse d'être justifié.

En second lieu, l'appelante explique avoir fait une avance financière de 1.600.000 € à la société civile immobilière ... S.C.I. pour l'acquisition d'un immeuble sis à ..., tel que cela ressortirait d'une convention signée en date du 22 septembre 2006 entre les deux sociétés, le contrepartie pour cette avance ayant consisté en une option accordée à l'appelante pour racheter l'intégralité des parts de la société ... S.C.I. à un prix déterminé d'avance. Elle critique les premiers juges pour avoir considéré à tort, par confirmation du service de révision et du bureau d'imposition, que le droit d'option prévu par la convention précitée du 22 septembre 2006 ne pourrait pas être considéré comme rémunération équitable de l'avance de fonds concédée gratuitement. Elle fait valoir à cet égard que l'indice Perval pour l'année 2006 démontrerait qu'une augmentation du prix de l'immobilier d'une importance telle que l'exercice de l'option permettrait de réaliser un gain serait « *parfaitement envisageable* », au motif que l'indice immobilier en ... aurait augmenté de 19,7% en 2006 et 2007. Tout en admettant en son principe le droit pour l'administration des Contributions directes d'imputer un intérêt réputé selon les conditions normales du marché en cas d'avance de fonds sans intérêts stipulés, l'appelante estime qu'une rémunération autre que des intérêts pourrait être prévue et le droit d'option lui accordé à travers la convention susvisée du 22 septembre 2006 devrait être admis comme une rémunération justifiant l'avance de fonds en cause en considération de l'évolution du prix de l'immobilier à ... au moment de la conclusion du contrat et des chances pour elle de réaliser un profit.

Les premiers juges ont correctement tracé le cadre légal applicable en se référant à l'article 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* », qui dispose comme suit :

« (1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé ou un actionnaire reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé ou actionnaire n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999, « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution induite des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées (Cour adm. 11 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 323).

En vertu de la convention conclue en date du 22 septembre 2006 entre la société ..., la société civile immobilière ... S.C.I. ainsi que les trois associés de la société civile immobilière ... S.C.I., il a été convenu que : « *en contrepartie de l'avance financière concédée par la société ... SàRL au profit de la société ... SCI pour un montant de EUR 1.600.000,- (un million six cent mille euro) au 08.03.2006, la société ... SàRL dispose d'une option irrévocable de rachat de l'intégralité des parts sociales de la société ... SCI aux prix de vente suivants :*

Levée de l'option effectuée en

• 2007 : EUR 100.000,-

- 2008 : EUR 150.000,-
- 2009 : EUR 200.000,-
- A partir de 2010 : 250.000,-

L'échéance de l'option ainsi que la date limite de remboursement de l'avance financière est fixée d'un commun accord entre les parties au 31.12.2012.

(...)

En contrepartie de l'octroi de cette option, il est convenu par l'ensemble des co-contractants que l'avance ainsi concédée par ... s.à r.l. au profit de ... SCI ne sera productive d'aucun intérêt ».

Les premiers juges ont épinglé judicieusement le fait que, si l'avance de fonds concédée par l'appelante à la société ... S.C.I. a été stipulée certes sans la mise en compte d'intérêts débiteurs mais avec la contrepartie du droit d'option de rachat de l'intégralité des parts sociales de la société civile immobilière ... S.C.I. valable jusqu'au 31 décembre 2012, ce droit d'option ne peut pas être qualifié comme une rémunération effective de l'avance de fonds. En effet, les premiers juges ont à bon droit relevé le caractère hypothétique de la rentabilité de cette contrepartie en ce qu'il se dégage des explications de la société ... elle-même que dans son chef le droit d'option ne peut se révéler comme avantageux que dans l'hypothèse où les prix immobiliers augmentent de 12% sur 3 ans et 3 mois, de manière qu'une augmentation inférieure des prix immobiliers entraînerait une diminution du bénéfice que l'appelante aurait normalement pu réaliser. Il s'y ajoute que cette structuration contractuelle permet à l'appelante de décider librement si elle entend soit renoncer à toute rémunération pour son avance de fonds, en s'abstenant de lever son droit d'option, soit accepter une rémunération réduite en levant le droit d'option malgré une évolution défavorable des prix de l'immobilier, soit enfin recevoir une rémunération rentable pour son avance de fonds en levant le droit d'option au vu de l'évolution favorable des prix de l'immobilier. Or, un gérant même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, ne consentirait pas une avance de fonds à un tiers en acceptant l'absence d'une rémunération convenue d'avance et une possibilité d'une rémunération largement tributaire de facteurs économiques extérieurs, une telle structuration d'une avance de fonds ne pouvant s'expliquer que par d'autres circonstances particulières.

A ce dernier égard, les premiers juges ont judicieusement relevé l'identité des bénéficiaires économiques de la société ... et la société civile immobilière ... S.C.I. en ce que Monsieur ... est à la fois associé de la société civile immobilière ... S.C.I. et l'associé unique de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. qui est l'associé unique de l'appelante. En l'absence d'une autre justification valable pour cette structuration de l'avance de fonds par l'appelante à la société civile immobilière ... S.C.I., les éléments ci-avant relevés s'analysent en des indices suffisants de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices de la part de l'appelante.

Par voie de conséquence, en présence d'indices suffisants dans le sens de l'allocation d'un avantage particulier sans contrepartie équivalente par l'appelante et de l'existence de liens particuliers entre les sociétés impliquées et à défaut par l'appelante d'avoir combattu cette apparence par des éléments concrets suffisants, c'est à juste titre que les premiers juges ont confirmé la qualification, par le bureau d'imposition, de distribution cachée des intérêts débiteurs qu'auraient dû générer l'avance de fonds consentie par la société ... à la société civile immobilière ... S.C.I..

Ce volet de l'appel laisse partant d'être justifié.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel de la société ... n'est justifié en aucun de ses moyens et qu'il est partant à rejeter comme étant non fondé.

L'Etat conclut à l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 € pour les sommes exposées directement et indirectement par lui dans le cadre de l'affaire sous examen. L'Etat fait valoir que dans le cadre d'un contrôle sur place de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., dont le bénéficiaire économique serait la même personne que le bénéficiaire économique de la société ..., à savoir Monsieur ..., le service de révision a critiqué la situation déclarée de cette société sur plus de 50 points et que cette dernière n'aurait pas déclaré ses recettes effectivement encaissées et aurait simulé des dépenses d'exploitation, ce qui aurait amené le préposé du bureau d'imposition compétent à dénoncer ces faits au Parquet. Or, la société ... s.à r.l. aurait introduit contre les impositions faites à son égard sur base du rapport de révision un recours dans le cadre duquel elle n'aurait pas contesté la plupart des constats dudit rapport et limité ses contestations à quelques points isolés sans fournir des arguments sérieux et ce recours serait connexe à celui sous examen. Etant donné que le § 468 (1) AO impose le sursis de l'instruction pénale tant qu'un recours contre les impositions ayant donné lieu aux poursuites est encore pendant devant les juridictions administratives, il serait manifeste que les deux recours auraient été introduits dans le seul but d'entraver les poursuites judiciaires pour fraude et escroquerie fiscales à l'encontre des contribuables ... et L'Etat ajoute que l'affaire sous examen aurait comme conséquence un encombrement inutile des procédures légalement prévues et l'instruction, par ses services, d'une affaire dans le cadre de laquelle l'Etat est obligé de se défendre en instance d'appel afin de faire reconnaître des réalités clairement établies.

Cette demande est cependant à rejeter, étant donné qu'il ne paraît, au vu des circonstances et des enjeux de l'espèce, pas inéquitable que l'Etat doive assumer les frais pour défendre la validité de ses actes, de manière que les conditions légales pour l'allocation d'une indemnité de procédure à l'Etat ne se trouvent pas réunies en l'espèce.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
reçoit l'appel du 13 décembre 2011 en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
partant, confirme le jugement entrepris du 3 novembre 2011,
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 29 mars 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative